

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DEBORA DE ANDRADE

JOICE PELLIZZON DA FONSECA

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592 / 9946-7141

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA – DIREITO DA SUCESSORA À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS DA EMPRESA INCORPORADA – CRÉDITO ORIGINADO NA INCORPORADA QUE DISCUTIA EXIGÊNCIA FISCAL NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA, RECOLHEU O ICMS NO ÂMBITO DE ANISTIA E, SUBSEQÜENTEMENTE, O IMPOSTO RECOLHIDO FOI FINALMENTE JULGADO INDEVIDO NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA (TIT)

Atenção: Em que pese os fatos relacionados ao presente caso concreto, especialmente Auto de Infração, Defesa e Recurso Administrativo tenha envolvido outros aspectos muito interessantes, guarda peculiar interesse a questão da compensação tributária de ICMS pago com dispensa de **multa + juros** no âmbito de lei de anistia, cuja exigência foi posteriormente declarada indevida pelo TIT, tendo o contribuinte então compensado o **principal + correção** monetária indevidamente recolhido no âmbito da anistia. Sendo por isso, subseqüentemente, novamente autuado. Por decorrência dessa nossa seleção do aspecto jurídico de maior interesse prático e doutrinário, os demais aspectos do Auto de Infração deixarão de ser mencionados. Como poderá ser confirmado, trata-se de matéria absolutamente atípica, porém real. Por isso, digna de divulgação.

I – SUMÁRIO DOS FATOS

1. Tudo foi deflagrado quando a Empresa "A" discutia na instância administrativa paulista a exigência a ela imposta em Autos de Infração (ICMS) contra ela lavrados, em 1992. Um dos itens que fundamentavam a exigência do Auto de Infração era passivo fictício oriundo de mútuo (empréstimo).
2. Enquanto seu recurso administrativo contra a exigência fiscal era julgado pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), valendo-se de lei de anistia do ICMS paulista essa Empresa "A" recolheu, em outubro de 2000, a integralidade dos itens remanescentes do Auto de Infração lavrado em 1992, relativos a mútuos.
3. Em dezembro daquele mesmo ano o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), última instância julgadora administrativa, reconhecendo o direito da Empresa "A", julgou extinta a exigência do imposto vez que o ICMS, como é óbvio, não pode incidir sobre mútuos.
4. No âmbito de um planejamento tributário/societário por nós desenvolvido e conduzido, a empresa "A" foi em 2001 incorporada pela empresa "B".
5. A Empresa "B" comunicou então ao fisco, nos termos previstos na legislação do ICMS (Regulamento do ICMS, art. 63, V) os fundamentos de seu direito sucessório sobre tais créditos informando ainda que, transcorridos 45 dias após sua

comunicação – prazo previsto no Regulamento do ICMS –, sem que o Estado se manifestasse contrariamente, iria se apropriar de ditos créditos. E assim o fez. Cerca de 60 dias após o comunicado, apropriou em sua escrita fiscal o crédito correspondente ao ICMS originado em “A”.

NOTA:

No âmbito de um planejamento tributário/societário anteriormente também por nós desenvolvido, uma empresa “X” já tinha sido cindida, resultando na constituição da Empresa “A”, de cujo ativo constava apenas o direito de crédito do ICMS aqui referido.

6. Transcorridos quase dois anos a Fazenda Paulista finalmente respondeu ao pedido de “B”, manifestando sua discordância quanto ao crédito por ela apropriado em sua escrita fiscal, exortando-a a estorná-lo recolhendo o ICMS creditado – pelo fisco considerado indevido –, sob pena de autuação.
7. Dado que a Empresa “B” tinha cumprido rigorosamente todas as exigências legais, deixou de promover o estorno tendo sido por isso autuada.

II – FUNDAMENTOS DA COMPENSAÇÃO

8. No entender do contribuinte (Empresa “B”), com a incorporação de “A” o crédito por esta devido poderia ser recebido por sua sucessora, “B”, vindo a ser por esta utilizado. E assim o foi.
9. Desse modo é que, visando implementar o seu direito com todas as cautelas de rigor, “B” postulou junto à Fazenda, fazendo-o nos seguintes termos

“EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1. A **REQUERENTE** obteve, por incorporação societária de (...), a qual foi por referido ato societário a final extinta, crédito do ICMS oriundo de pagamento indevido desse imposto em decorrência do seguinte evento:

1.1. (...) — incorporada pela **REQUERENTE** — impugnou os lançamentos tributários (Autos de Infração n°s ...), contra si lavrados, contestando a pretensão fiscalizatória exteriorizada nos seguintes itens do retrocitado AIIM:

ITEM DO AIIM	DESCRIÇÃO	VALOR ATUALIZADO EM OUTUBRO/2000
I.1	Superavaliação de Estoques	(...)
I.2	Passivo Fictício	(...)
I.3	Erro na Apuração do ICMS	(...)
II.4	Deixar de emitir NF na saída de bebidas fornecidas juntamente com refeições, aos seus empregados	(...)
II.5	Deixar de emitir NF de Saída no fornecimento de refeições, aos seus empregados	(...)
II.6	Deixar de emitir NF de Saída no fornecimento de cestas básicas aos seus empregados	(...)
TOTAL		(...)

NOTA:

O ITEM III.7 – **ERRO NO PREENCHIMENTO DE GIA**, FOI PAGO NO CURSO DA AÇÃO, RAZÃO PELA QUAL NÃO ARROLADO NO QUADRO SUPRA

1.2. No curso do processamento do feito na instância administrativa, a sociedade incorporada, (...), extinguiu em outubro de 2000 a obrigação tributária por recolhimento do valor discutido (R\$...), fazendo-o com fundamento no Decreto 44970 de 19.06.00, combinado com Resolução Conjunta SF-PGE-04, Comunicado CAT 102/00, Decreto 45209 de 19.09.00 e Decreto 45249 de 28.09.00, no âmbito de legislação de anistia;

1.3. E, em dezembro de 2000 foi informada do êxito parcial na discussão em curso perante o Tribunal de Impostos e Taxas, alcançando os seguintes itens do AIIM — totalizando R\$ (...):

ITEM DO AIIM	DESCRIÇÃO	VALOR ATUALIZADO EM OUTUBRO/2000
I.1	SUPERAVALIAÇÃO DE ESTOQUES	(...)
I.2	PASSIVO FICTÍCIO	(...)
	TOTAL	(...)

1.4. Com efeito, é de ver, valendo-se de permissivo legal que introduziu anistia fiscal, ao final de outubro de 2000 pagou a integralidade do auto e, antes mesmo desse dito pagamento — cuja decisão foi, porém, somente conhecida em dezembro de 2000 —, já havia logrado êxito parcial na lide por ocasião do julgamento final do feito em instância recursal administrativa, julgamento este que teve lugar também no decorrer do mesmo mês de outubro de 2000.

1.5. Isto posto, remarque-se, extinguiu a obrigação tributária pelo pagamento do imposto e, com a decisão final na instância administrativa já proferida antes do pagamento, a mesma obrigação veio de ser também declarada extinta, de modo que, com o reconhecimento pela própria instância administrativa da indevida pretensão fazendária em relação a ambos os itens do AIIM, à toda evidência reconheceu a administração pública tributária ter a impugnante — incorporada pela **REQUERENTE** — pago imposto indevido.

2. Assim, integralmente aplicável a prescrição regulamentar que autoriza compensação de tributo pago indevidamente (RICMS, art. 63, V).

3. Ocorre que com o ato de incorporação por (...) — com subsequente extinção desta —, a aqui **REQUERENTE**, empresa estabelecida neste Estado de São Paulo, regularmente inscrita como contribuinte do Estado e devedora do imposto estadual, passou a ser titular do crédito originariamente da incorporada (Lei 6404/76, art. 227, Decreto 3708/19, art. 18 e RICMS art. 63, V).

PEDIDO

4. Expostos os fatos, pretende obter autorização para registrar o crédito adquirido por sucessão e já registrado em seu ativo e a proceder à compensação tributária, nos termos do art. 63, V, do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto 45490/2000, por ser de direito, cujo crédito, escriturado em seus livros fiscais, será utilizado contra os débitos regulares registrados nos períodos de apuração mensais futuros, até seu total exaurimento.

Diante do exposto, é a presente para requerer seja reconhecida sua legítima titularidade para proceder à compensação alvitrada, nos termos da legislação aplicável e em harmonia com o princípio constitucional da não-cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, II) e com as normas infra-constitucionais que lhe dão implementação (CTN, arts. 165 e 170 e RICMS, art. 63, V)."

III – NEGATIVA DO ESTADO AO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

10. Em sua manifestação datada de 30.04.2004, respondeu finalmente o Estado:

“O interessado solicita compensação de valor que recolheu a título de pagamento de auto de infração realizado para obter benefícios conferidos pelo Decreto 44970/00 tendo em vista que decisão do TIT julgou improcedente alguns itens.

Examinando o processo DRTC (...) verificamos que contra o interessado foi lavrado o AIIM (...) contendo sete itens. Os itens 3 e 7 foram liquidados, conforme fls. 84 e 85 do processo do AIIM.

Os itens remanescentes foram mantidos pelo Órgão Julgador de Primeira instância (fls. 105/112 do processo ...).

No dia 31/10/00 o interessado recolheu o débito referente aos itens remanescentes com os benefícios do Decreto 44970/00 (fls. 8 deste processo), sendo que em 9/11/00 (fls. 53/55 deste processo) solicitou o arquivamento do auto de infração e expressamente desistiu de qualquer questionamento relativo ao crédito tributário (fls. 54 deste processo).

No dia 27/01/2001 o TIT publicou decisão julgando improcedentes os itens 1 e 2 do AIIM (fls. 56).

*O pagamento do débito implicou **confissão e desistência de qualquer questionamento**, conforme constou da própria petição do contribuinte (fls. 54).*

Por esta razão, a decisão do TIT é nula e não produziu nenhum efeito porque ignorou fatos relevantes (o pagamento do débito e a desistência de qualquer questionamento) que, se conhecidos, implicariam na não apreciação do processo e que retiraram do tribunal a possibilidade de decidir a questão.

Note-se que a decisão do TIT não era definitiva. A Fazenda somente não recorreu como lhe facultava o artigo 40 da Lei 10.081/68 porque o débito estava extinto pelo pagamento.

Em face do exposto, indefiro o pedido inicial.

Ao PF 11 Campinas para ciência do Interessado e aguardar 30 dias para enviar este processo ao Núcleo de Fiscalização para verificar o comportamento do Interessado.

DRT/5, em 30 de abril de 2004.”

11. Alguns pontos da decisão supra merecem exame, dada sua absoluta relevância:

- a) Primeiramente, o Interessado (Empresa “B”) não recolheu a título de pagamento de auto de infração para obter benefícios conferidos pelo Decreto 44970/00, coisa alguma; quem o fez foi a Empresa “A”, posteriormente incorporada pela Empresa “B”;
- b) Do mesmo modo, contra o Interessado não tinha sido originariamente lavrada autuação alguma, senão contra a incorporada Empresa “A”, da mesma sorte que no dia 31/10/00 foi a Empresa “A” quem procedeu ao recolhimento do débito referente aos itens remanescentes com os benefícios do Decreto 44970/00;
- c) O pagamento de débito não implicou confissão e desistência de qualquer questionamento — ainda que tenha assinado qualquer declaração neste sentido —, mesmo porque não apenas na instância administrativa como na Judicial o direito ao contraditório e ampla defesa é assegurado como preceito fundamental (Direitos e

- Garantias Individuais – CF, art. 5º, XXXV), inderrogável por Emenda Constitucional (CF, art. 60, § 4º), muito menos por qualquer declaração, por isso que quem paga o indevido dispõe de 5 anos para reclamar sua devolução (repetição do indébito);
- d) A decisão do TIT não é nula. Dessarte, produziu efeito jurídico já que os fatos ditos ignorados (pagamento e desistência de qualquer questionamento) não se revelam suficientes para afastar uma realidade jurídica intergiversável: a instância administrativa, competente para dizer, nos seus limites, o direito, reconheceu-o em favor da incorporada;
- e) A definitividade da decisão emerge da própria natureza do tema decidido: impossibilidade de confundir mútuo com passivo fictício, o que vem assim sendo desde há muito nesse sentido decidido pela instância administrativa *ad quem*, confirmado a teor da própria decisão da qual resultou o direito ao creditamento de R\$ (...) nos registros fiscais da Empresa “B”.
12. Assim é que, ao se utilizar do permissivo legal (RICMS, art. 63, V) e expondo a Empresa “B” os seus legítimos fundamentos fundados na legislação vigente requereu à Fazenda Estadual autorização para proceder à compensação tributária registrando em seus livros fiscais crédito do imposto indevidamente pago por sua incorporada e, o Estado, apenas quando já transcorridos 611 dias, veio de se manifestar pela negativa, então autuando-a.
13. Absolutamente relevantes os seguintes aspectos:
- a) Somente a transação judicial é que teria, fosse o caso — mas não o é, pelas razões expostas — o poder de afastar qualquer questionamento;
- b) Dada a natureza tributária do direito controvertido, poderia ser discutido por 5 anos já que por disposição do direito privado (Código Civil, art. 212), imutável pelo Direito Tributário (CTN, art. 110) ninguém confessa direito, senão apenas fatos ¹, de modo que ainda que tenha Empresa “A” desistido expressamente de qualquer questionamento futuro, tal não tem valor jurídico algum porquanto contrário à própria Constituição Federal (CF, art. 5º, XXXV);
- c) É assim em direito privado e é assim também em direito público: qualquer valor objeto de litígio entre as partes credora e devedora pode vir a ser integralmente pago pelo suposto devedor, com base em erro seu, podendo vir a ser por ele ou seu sucessor discutido a qualquer tempo ²;
- d) O pagamento jamais teve o condão de frustrar futuro questionamento acerca do valor pago ou das razões, de fato ou de direito, pelas quais pago; por isso é que em

¹ É o fato jurídico que pode ser provado mediante confissão, dí-lo o CC, art. 212, I.

² CC, art. 214 – “A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ...”

- 28.08.02, dentro do quinquênio decadencial, encontrava-se a Empresa "B" autorizada a postular a compensação, posto a tanto intitulada;
- e) Portanto, não se há falar em confissão ou desistência a um direito; e a decisão do TIT jamais poderia ser considerada nula posto ter apreciado direito; tributo indevido não pode, jamais, legitimar uma transferência de riqueza do particular para o erário, pena de enriquecimento ilícito;
- f) Se o TIT julgou a demanda reconhecendo ali o direito da incorporada apenas em razão de, como assevera o Estado, desconhecer o pagamento do (in)débito e a desistência de qualquer questionamento, é de se indagar, com absoluta propriedade, por que é que, pelas mesmas razões — desconhecimento do pagamento e desistência de qualquer questionamento — não prosseguiu igualmente no recurso *ex officio* ou submeteu a decisão contrária à Fazenda ao poder revisional nos termos do art. 38 da Lei 10941 ou qualquer outro fundamento?;
- g) A teor da decisão do TIT exteriorizando o inequívoco convencimento Estatal acerca da impossibilidade jurídica de postular pretensão arrecadatória incidente sobre mútuo — o que nem de longe se confunde ou permite confundir-se com fato gerador do ICMS, revelando absoluta irresponsabilidade de agente autuador — não há como perseverar sustentando qualquer direito do Estado, à vista de sua absoluta inexistência.

IV – NOVA AUTUAÇÃO FISCAL (DECORRENTE DA COMPENSAÇÃO PROMOVIDA POR EMPRESA "B")

14. Com o fim de facilitar o entendimento esclareça-se ter sido a Empresa "B" autuada com fundamento na prática de infringências à legislação tributária, conforme termos seguintes:

"I – INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

Deixou de pagar o ICMS devido no valor de R\$ (...), dentro do prazo determinado no parágrafo 1º do artigo 63 do RICMS (Decreto 45.490/00), por meio de Guia de Recolhimento Especial, apesar de devidamente notificado, em 10/05/04, do indeferimento de pedido efetuado no Processo nº (...). O contribuinte solicitou, neste processo, em agosto de 2002, a compensação de imposto no valor acima mencionado e, em outubro de 2002, utilizando a possibilidade prevista no inciso V do artigo 63 do citado regulamento, registrou este valor em seu Livro Registro de Apuração do ICMS, em 'outros créditos'. Seguem anexados a este todos os documentos comprobatórios desta infração.

INFRINGÊNCIA: Arts. 63, § 1º c/c art. 115, inc. XVI, do RICMS (Dec. 45.490/00)

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45490/00)."

15. À época dessa nova autuação a Empresa "B" já tinha consumido cerca de 50% do crédito anteriormente apropriado em sua escrita, oriundo da incorporação de "A". Mas foi autuada pela integralidade do crédito registrado, inobstante utilizado apenas

parcialmente (como dito, cerca de 50%, apenas).

16. O contribuinte autuado, agora Empresa "B", defendeu-se em relação ao novo Auto de Infração. A instância julgadora manteve a exigência do novo Auto ao argumento de que a Empresa "B" liquidou totalmente o crédito ao efetuar o pagamento. Assim, em seu entendimento, ao pagar o valor do Auto de Infração anterior (que originou o crédito aqui mencionado), fê-lo com suporte em anistia fiscal e esta nada mais traduz do que a figura da confissão legal implicando na desistência de qualquer questionamento.
17. Por ocasião da apresentação da defesa inicial deixou o Contribuinte muito bem alertado que a Instância Administrativa, pena de entregar má decisão e, juntamente com ela, o pior direito, deveria enfrentar, nesse contencioso, fato provavelmente inusitado que, por isso mesmo, não poderia ser apreciado apenas superficialmente e, menos ainda, com os instrumentos clássicos de direito tributário, exigindo-se o emprego da análise dos institutos de direito com manejo do direito privado e público.
18. Isto por tratar-se de discussão que certamente tinha por substrato fato completamente diverso daqueles que costumeiramente chegam a julgamento administrativo demandando, por isso mesmo, muito mais que singela apreciação de provas, mas sobretudo apreciação do direito propriamente dito, reclamando conhecimento jurídico e, mais que isto, compromisso com o direito ao invés de com o mero fim arrecadatório.
19. Empresa "A" vinha discutindo, na instância administrativa, a autuação fiscal contra ela lavrada, pela qual o Estado exigia principal + multa + juros + correção monetária.
20. A Empresa "A" foi cindida, sendo uma das partes incorporada por uma dada empresa e a outra, que aqui interessa, pela Empresa "B".
21. A incorporada "A" vinha se defendendo contra a pretensão fiscal quando, em 31.10.00, valendo-se de legislação de anistia — de multa e juros, não do principal —, recolheu aos cofres públicos o valor expresso na guia especial.
22. A decisão administrativa só veio dois meses após o recolhimento — o qual teve lugar somente para se aproveitar de uma anistia de multa e juros. É dizer, pagou "B" o principal + correção monetária.

23. O item do Auto de Infração que suscitou toda a controvérsia aqui relatada referia-se a empréstimo contraído pela empresa junto à instituição financeira e repassado aos sócios, cuja ocorrência justificou, do ponto-de-vista fiscal, a autuação com fundamento em passivo fictício.
24. Ocorre que em outubro de 2000 o Relator do processo proferiu seu voto afastando apenas a exigência de um dos itens do Auto e, em dezembro, um dos juizes que havia pedido vista do processo proferiu seu voto, afastando também o outro item — um dos quais na discussão administrativa a empresa sagrou-se vitoriosa. Assim é que foram, afinal, afastadas as exigências do Auto de Infração constantes de seus itens 1 e 2 (vide Tópico II, retro).
25. Nesse ínterim a empresa, consoante exposto, aproveitando-se de uma anistia de multa e juros, recolheu o principal em 31.10.2000.
26. Empresa “B” recorreu novamente ao TIT, agora contra a decisão que confirmava a legitimidade da autuação fundada na negativa de apropriação de crédito de ICMS oriundo da incorporada “A”, o qual tinha sido anteriormente, como exposto, considerado pelo próprio TIT indevido, porém após recolhido no âmbito de lei de anistia fiscal.

V – NOVO RECURSO AO TIT (EM RAZÃO DA COMPENSAÇÃO PROMOVIDA)

27. Argumentou a Empresa “B”, em suas razões recursais, que:
 - a) A manutenção do Auto de Infração no valor de R\$ (...) desconsiderou que tal exigência jamais poderia equivaler ao crédito escriturado, devendo a mesma limitar-se, se apenas para argumentar admitida fosse, ao crédito efetivamente utilizado no valor de R\$ (...) já que parcela do montante escriturado não foi aproveitada por “B”;
 - b) A suposta infringência foi capitulada em dispositivo regulamentar ao fundamento de que *“Deixou de pagar o ICMS devido no valor de R\$ (...) dentro do prazo determinado ...”*.
 - c) Não há previsão legal, ou pelo menos não foi invocada na peça acusatória, infringência com fundamento na seguinte conduta: *“Escriturou no Livro Registro de Entradas, crédito no montante de ...”*.
 - d) Se se aproveitou a Empresa “B” de apenas R\$ (...) do total escriturado não pode haver dúvida de que deixou de pagar então ICMS, *ex vi* de compensação fundada no art. 63, V do RICMS, limitado a esse exato montante de R\$ (...) e não no

- importe levado a crédito em seu Livro Registro de Entradas;
- e) A exigência de ICMS não compensado pela RECORRENTE no montante de R\$ (...) é grosseiramente injurídica posto verificado que em diversos meses, mesmo subtraindo o crédito de R\$ (...) glosado, subsistia ainda crédito;
 - f) Ao contrário do afirmado pela instância julgadora monocrática, jamais o TIT poderia manter a exigência fiscal porque empréstimo contraído pela empresa junto à instituição financeira e repassado aos sócios, fato este confirmado pelo TIT em seu julgamento (AIIM ..., Processo ...) e determinante na vitória do contribuinte (Empresa "A") não poderia, jamais, ser juridicamente considerado passivo fictício, susceptível de incidência do ICMS. O que fez o TIT com sua decisão foi concluir o óbvio, confirmado por inúmeros precedentes daquela Corte Administrativa;
 - g) "A" pagou o principal e com isso extinguiu o crédito tributário perseguido pela Fazenda Pública;
 - h) A anistia alcançou apenas multa e juros. O principal pago, como é absolutamente óbvio, jamais foi dispensado. Portanto, jamais foi alcançado pela norma de anistia (exclusão);
 - i) O tema não poderia ser apreciado sob a exclusiva ótica da anistia pois o que está em discussão não é a parcela anistiada (multa e juros), senão a parcela não anistiada (principal), a qual foi, por isso mesmo, paga. Diga-se: paga indevidamente!!!
 - j) A todo pagamento indevido, em prestígio ao ancestral princípio que veda o enriquecimento ilícito, aplicável a regra *solve et repete* (repetição do indébito);
 - k) O pedido de repetição constituiria a solução jurídica não fosse o Estado ter previsto em seu ordenamento o direito de compensação;
 - l) Todavia, diferentemente da regra geral que preconiza que o pagamento do tributo é realizado sob condição de ulterior verificação do pagamento tributário, no prazo de 5 anos (CTN, art. 150, § 4º), no caso da compensação tributária (RICMS/00, art. 63, V), o próprio Estado estabeleceu outra condição. Nesse caso, suspensiva: a compensação não tem validade jurídica salvo se a Fazenda se manifestar em sentido contrário no prazo de 45 dias. Ultrapassado esse, o silêncio opera contra a Fazenda e em favor do contribuinte, gerando para este um direito inoponível porquanto colhido pela decadência (ou preclusão);
 - m) A inoperância do Estado que, tendo recebido o principal da Empresa "A" e prosseguiu no julgamento administrativo concluindo-o indevido (principal) não pode, jamais, ser invocada contra o direito de terceiros, no caso do contribuinte "B" que legitimamente apropriou-se do crédito correspondente ao imposto exigido de "A" em auto de infração, posteriormente considerado pelo TIT indevido;
 - n) Se a Fazenda deixou de recorrer daquela decisão anterior (AIIM ..., Processo ...) por

força da “transação” implementada com “B”, qual o impedimento jurídico para naquele julgamento prosseguir o TIT já por inexistir prescrição intercorrente administrativa? O que não pode é a leniência estatal ser invocada contra direito legítimo do contribuinte: o de não pagar o indevido ou, tendo-o feito, ver-se plenamente ressarcido;

- o) A assinatura de qualquer declaração firmada por “A” para se valer de anistia de multa e juros — a qual só foi admitida pelo Estado porque pago o principal, cuja exigência foi pelo próprio credor reconhecida ilegítima — não tem o condão de afastar, jamais, o direito de questionamento sobre sua inexigibilidade pois todo direito só se efetiva quando exercitado. E tal direito só se tornou conhecido com a decisão administrativa colegiada (TIT) contrária à pretensão fazendária de exigir tributo sobre mútuo contraído junto à instituição financeira e repassado aos sócios;
 - p) A declaração firmada por “A” a que a Fazenda denomina confissão não tem o poder de afastar direitos pois qualquer confissão se limita, sempre, aos fatos (Código Civil, art. 212).
 - q) A anistia alcança somente os acréscimos (multa e juros), jamais o principal. De modo que ao pagar o montante pendente de julgamento, a Empresa “A” liberou-se totalmente da obrigação (para adotar a terminologia técnico-legal substitua-se o vocábulo “obrigação” por “crédito tributário”, isto é, crédito da Fazenda Pública contra o contribuinte).
28. Aduziu ainda, “B”, em suas razões recursais (pede-se, aqui, especial atenção à sutileza das naturezas jurídicas):
- a) O crédito tributário que a Fazenda Pública possui contra o contribuinte pode ser **suspenso** (CTN, arts. 151 a 155), **extinto** (CTN, arts. 156 a 174) ou **excluído** (CTN, arts. 175 a 182);
 - b) Uma das condições de exigibilidade do crédito tributário é sua liquidez e certeza, por isso é que enquanto em fase de julgamento administrativo, porque o contribuinte tenha eventualmente impugnado um Auto de Infração, a exemplo do que se deu no caso concreto, ou mesmo porque ao amparo de discussão judicial, inexistindo ainda tais liquidez e certeza o crédito é considerado inexigível pois sob o manto da suspensão, é dizer, encontra-se **suspenso** (CTN, art. 151, III);
 - c) Enquanto **suspenso o crédito tributário** o Estado não pode executar o contribuinte para satisfazer o seu crédito posto encontrar-se tal ainda não definitivamente confirmado;
 - d) Já a **extinção do crédito tributário** pode se dar por alguns modos: um é o pagamento (CTN, art. 157); outro, a decisão administrativa (CTN, art. 156, IX) ou judicial favorável ao contribuinte (CTN, art. 156, X);

- e) e, a **exclusão**, pela *anistia* (CTN, art. 180).
29. No caso concretamente analisado, enquanto a empresa discutia o crédito exigido nos Autos de Infração, desde 1992, o crédito tributário da Fazenda Estadual Paulista permaneceu suspenso.
30. Deu-se porém a extinção do crédito tributário, em 2000, em relação aos itens 1 (superavaliação do estoque) e 2 (passivo fictício) do AIIM pelo pagamento do principal (R\$...). E exclusão do crédito tributário pela anistia de multas e juros (ambos os itens, somados, totalizam o valor originariamente exigido, corrigido e com acréscimos).
31. Com efeito, ambas as parcelas: principal + acréscimos (multas e juros) foram alcançados pela extinção e exclusão, seja pelo pagamento, seja pela anistia.
32. Não se sustenta o argumento esposado no despacho denegatório da autorização de compensação, o qual pretendeu injuridicamente fazer passar a tese de se tratar, no caso, de transação aquela operada entre o contribuinte e o Estado, o que permitiu o pagamento no âmbito da anistia.
33. A transação (modalidade de extinção do crédito tributário – CTN, art. 171) nada mais é que acordo pago no curso de uma disputa, a qual pressupõe, sempre, uma autorização legal, resultando nas partes acordarem, por concessões mútuas, terminar litígio em que estejam envolvidas discutindo a legitimidade da exigência fiscal ³. Esse conceito em nada inova o do Código Civil, donde emprestou fundamento de validade jurídica ⁴.
34. Outra coisa, muito diferente, é a anistia (forma de exclusão do crédito tributário – CTN, art. 180), cujo pressuposto inafastável é que seja concedida antes que o crédito esteja constituído pelo lançamento ⁵.
35. Enquanto a **extinção** exprime a idéia de terminação, o fim, perecimento do crédito tributário, desde que ocorrida quaisquer das dez modalidades previstas no art. 156, o termo **exclusão** implica excluir, afastar, e os dois modos pelos quais ela se opera são a isenção e a anistia ⁶.
36. Como a norma legal anistiadora foi endereçada a todos os contribuintes em geral,

³ Fábio Fanucchi, "Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. I, 9ª tir., 4ª ed., Resenha Tributária, 1984, pp. 339-40.

⁴ CC/1916 – art. 1025: "É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas." (mesma redação dada pelo CC/2002, art. 840).

⁵ Fábio Fanucchi, *op. cit.*, p. 471.

⁶ Álvaro de Melo Filho, "Código Tributário Nacional", Forense, 1984, pp. 98 e 107.

- abarcando até mesmo aqueles objeto de parcelamento anteriormente firmado, etc., não se limitando aos valores discutidos em qualquer instância, e posto não ter firmado a Empresa "A" com o Estado qualquer transação mesmo porque esta depende de lei específica, por óbvio que outra coisa não houve, no caso, senão apenas a fruição de direitos instituídos por legislação de anistia, concedida antes mesmo da constituição definitiva do crédito tributário, o qual encontrava-se em discussão no TIT.
37. Digno de nota: o contribuinte (Empresa "A") não firmou com o Estado transação alguma para terminar o litígio, cuja decorrência seria a extinção do crédito tributário. Não e não! Apenas no âmbito de uma anistia, pagou o montante exigido pelo Estado.
38. É absolutamente cristalino que, tivesse encerrado a lide no âmbito de uma transação — ainda que erroneamente, dada sua natureza eminentemente judicial, mas assim considere-se já por ter sido essa tese agitada na instância administrativa — e a primeira coisa que o Estado teria feito — assim a lógica dita que deveria —, seria proceder à baixa no processo administrativo em curso.
39. Ora, o simples fato de ter a Instância Administrativa prosseguido no exame e julgamento do feito, mesmo após o pagamento, constitui prova para mais que eloqüente de que o pagamento no contexto da anistia jamais teve o condão de encerrar o litígio pela transação.
40. Considere-se, entretanto, que a transação só tem lugar em relação aos direitos patrimoniais de caráter privado (CC/2004, art. 841), daí porque, quando incidente sobre direito público, como no caso, o CTN exige lei que facultará, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrá-la observado que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário, indicando a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (art. 171 *caput* e par. único).
41. Notar aqui um elemento essencial na definição tributária (CTN, art. 171) quando posta em confronto com a do direito privado (CC, art. 840 e ss.): enquanto o direito privado admite a transação para **prevenir ou terminar** litígio, o direito público (tributário) apenas a permite para **terminá-lo**. Considerando que não se termina o que não se iniciou, é de ver que em direito público a transação só tem lugar quando o litígio já se tenha iniciado. Jamais como meio de preveni-lo.
42. E a que litígio se aplica a regra da norma complementar (CTN, art. 171)?

Administrativo ou judicial? Não há dúvida alguma tratar-se daquele agitado na instância judicial posto ter a Carta Política (art. 5º, XXXV) assegurado, como garantia inderrogável (art. 60, § 4º), o acesso ao Judiciário para apreciação de lesão ou ameaça a direito. Ora, a lide encerrada na instância administrativa, ainda que o fosse por decorrência de transação, não afastaria o direito à postulação judicial.

43. Por isso possível afirmar, com toda peremptoriedade, que em sede de direito público apenas o litígio já instaurado na instância judicial pode ser terminado com a transação — jamais poderá ser prevenido, como visto —, o que, obviamente, afasta sua aplicação ao caso aqui estudado, ainda em instância administrativa.
44. Apenas para argumentar, admitindo-se que essa conclusão jurídica não fosse legítima, tenha-se em conta, então, que o art. 850 do Código Civil considera nulidade absoluta da transação quando se verificar que nenhuma das partes tinha direito sobre o objeto da transação, hipótese absolutamente amoldável ao caso eis ter o próprio Estado concluído inexistente direito seu ao crédito sobre o qual pretendia exercer o poder exacional.
45. Desse modo é que, enquanto sobre o suposto crédito tributário incidiu a anistia (forma de exclusão) originariamente pelo pagamento em 31.10.00, a posterior decisão favorável (forma de extinção) somente teve lugar em dezembro de 2000.
46. E, por esta, ficou decidido que em relação aos itens 1 e 2 (omissão de receitas e passivo fictício) a empresa nada devia. Quer a título de principal, quer a título de correção, multa e juros.
47. Tem nesse caso, pois, direito inalienável à compensação calculada sobre o principal + correção a que faz jus, eis que nada pagou a título de multa e juros.
48. Outra coisa não fez o art. 63, V do RICMS/00, posto tratar-se, após o julgamento da Instância Administrativa, de crédito indubitavelmente líquido e certo em favor da Empresa "A". Todavia o CTN não autorizou a limitação imposta pelo § 1º do referido art. 63. Tampouco a autorizou a Lei Complementar paulista 939/03, art. 13 e a Lei Ordinária paulista 10941/02, art. 7º.
49. Notar, entretanto, que a decisão favorável foi apenas parcial. Não abrangeu os itens 4, 5 e 6 do Auto. Daí porque em relação a esses itens a extinção do crédito tributário operou-se não pela anistia, mas pelo pagamento.
50. De modo que somente em dezembro/00 é que, com o julgamento definitivamente

favorável, confirmou que os valores principais (corrigidos, mas sem multa + juros) relativos aos itens 1 e 2 do Auto, apesar de pagos, eram indevidos.

51. Esclarecido isto até aqui, prossiga-se, então, nas considerações jurídicas, agora porém com enfoque em outros aspectos legais absolutamente relevantes.
52. O Código Tributário Nacional, incorporando norma de Direito Privado prevista no Código Civil, ao fito de prevenir o enriquecimento sem causa do Estado, prevê que os pagamentos indevidos ou a maior que o devido são passíveis de compensação (CTN, art. 170). Confira-se:

“Art. 170 – A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

53. O fato do pagamento ter-se dado no âmbito de Anistia Fiscal em nada altera, pois, a essência do direito o qual permanece íntegro e se funda no direito de não pagar o indevido, cuja ocorrência garante sempre a restituição ou compensação. O bem jurídico protegido é o não enriquecimento sem causa, válido quer para o particular, quer para o Estado.
54. Situação idêntica, pois, ao caso de, se ao invés de recolhido o ICMS para aproveitar anistia, tivesse-o feito, por exemplo, para prevenir uma eventual execução fiscal, fosse este o caso e, ao depois, por qualquer razão restasse confirmado indevido o pagamento realizado. Teria direito à sua repetição ou mesmo compensação, a despeito da espontaneidade do pagamento.
55. Logo, a alternativa oferecida pela legislação, exclusivamente em relação aos itens 1 e 2 do Auto consistiria, em princípio, em buscar sua restituição.
56. Mas captando o Poder Judiciário a extrema injustiça na figura do *solve et repete*, refletindo tal sentimento em seus julgados, forçou o Legislativo a rever suas leis, de modo que vem promulgando leis admitindo a compensação tributária. Até mesmo o Executivo, maior interessado nos ingressos financeiros e tradicionalmente muitíssimo desinteressado nos egressos, vem aceitando incluir em suas legislações a possibilidade de compensações, a exemplo da inclusão, na legislação estadual, da previsão disposta no RICMS/00, art. 63, V, fundamento da compensação promovida pela Empresa “B”.
57. Portanto, esse direito, existente, era de titularidade da empresa “A”, incorporada, a qual, após operada a incorporação, foi sucedida em tal direito pela Empresa “B”.

Esta, com fulcro na legislação estadual paulista implementou a compensação nos termos da Portaria CAT 83/91, a qual exigia processo administrativo a ser protocolado na forma de requerimento à Fazenda Paulista, exatamente como processado pela Empresa "B" (incorporadora).

58. No caso do pedido de compensação, este após formulado, se não respondido no prazo de 45 dias, autorizava o crédito nos livros fiscais da empresa (Regulamento do ICMS, art. 63, V). Portanto, além de muito mais econômico já por afastar a necessidade de medidas judiciais e conseqüentes custas, honorários advocatícios, etc., revelava-se meio também muito mais célere, por isso mesmo adotado por "B".

VI – IMPOSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO, EM FAVOR DO ESTADO, DAS DISPOSIÇÕES DO § 1º DO ART. 63

59. A Lei Complementar paulista 939/03 arrolou dentre os deveres da administração fazendária (Capítulo III, "Dos Deveres da Administração Fazendária", art. 13), a determinação de que a resposta à consulta escrita relativa a tributo que contenha dados exatos e verdadeiros, que não seja meramente protelatória e que não tenha sido formulada após início de ação fiscal, deve ser dada em 30 dias após a entrega do pedido devidamente instruído.
60. Idem quanto à Lei Ordinária paulista 10941/01 (Capítulo II, "Dos Atos Processuais", Seção III, "Dos Prazos"), cujo parágrafo único de seu art. 7º prescreve ser de no máximo 30 dias o prazo fixado por autoridade julgadora, prorrogáveis por igual período, justificados por escrito no processo, em que haja necessidade de novas diligências externas e pedidos de informação cujo atendimento dependa da ação direta do próprio atuado.
61. Obviamente o princípio da moralidade administrativa (CF, art. 37), combinado com o preceito de Lei Complementar Estadual paulista (939, art. 13), cujo comando é endereçado à Administração Fazendária, resulta em que a segurança das relações jurídicas entre o contribuinte e a administração pública afasta a possibilidade da administração dispor, a seu favor, de prazo eterno para decidir-se sobre o direito de compensação tributária — ou quase isto, se estabelecida comparação entre 30 dias para proferir sua decisão e 611 dias, tempo efetivamente demandado, no caso concreto, para fazê-lo!!!
62. Desse modo, se a Fazenda, transcorridos 45 dias (RICMS/00, art. 63, V) da comunicação do crédito, sabedora de que o contribuinte dele se apropriaria em sua

escrita fiscal silenciou-se por completo, a partir desse momento o transcurso temporal operou, em favor deste, o direito de promover o crédito sob condição resolutória, o qual se convolava em definitivo nos 60 dias subseqüentes. De modo que a Fazenda dispôs de 105 dias para negar a pretensão do contribuinte e não o fez.

63. Essa interpretação é absolutamente razoável, juridicamente e sob qualquer outra perspectiva, quer da segurança jurídica, moralidade, boa-fé, etc., posto que se o instituto da compensação foi albergado pela legislação tributária, o foi no sentido de operar em favor do contribuinte, jamais contra, na pressuposição de que o dinheiro no capital de giro do contribuinte produz efeitos potencialmente elevados numa análise comparativamente com a hipótese de se nos cofres públicos estivesse, ainda porque o poder multiplicador do dinheiro nos cofres privados exterioriza-se, dentre tantos outros benefícios, em mais impostos, efeito exatamente oposto àquele alcançado acaso se no erário.
64. Portanto, não tendo a legislação concedido prazo indefinido ao Estado para se manifestar sobre o pleito do contribuinte em casos de compensação tributária e, tendo esse prazo especial preferência sobre o prazo geral quinquenal de 5 anos (CTN, art. 150, § 4º), a invocação feita pela Fazenda ao comando contido no § 1º do art. 63 para lhe emprestar interpretação restritiva de direitos – o qual não tem –, deve ser afastada quando, como no caso vertente, o Estado se omite quanto à pretensão do contribuinte no prazo de 105 dias, prazo este que prefere, naturalmente, ao decadencial quinquenal.
65. Assim é que o art. 63, § 1º do RICMS/00 não se presta a fundamentar a pretensão fiscal punitiva à vista de não ter sido concedido à administração tributária prazo indefinido para se manifestar sobre o pedido de compensação, posto geradora, a indefinitividade, intolerável insegurança jurídica para o contribuinte.
66. Notar que, no caso sob análise, não há previsão alguma capaz de abarcar a situação traduzida pela compensação tributária requerida e respondida a destempo pela administração tributária, eis constituir princípio de direito que o prejuízo não pode ser reclamado em favor daquele que o tenha dado causa, por não lhe aproveitar sua invocação.
67. Ora, do contrário seria assegurar ao Estado o direito de burlar sua própria legislação provocando, com sua ação ou omissão, o afastamento da condição jurídica que contra ele opera efeito no tempo. E isso é intolerável arbítrio.

68. Na verdade é desconsiderar que enquanto o Estado se omitiu, o direito de compensação era efetivo, real, legal e tutelado pelo Direito. Se o Estado, tardiamente, responde pela negativa, somente a partir daí (30.04.04), poderia pretender se intitular ao principal e acréscimos – fosse este o caso, apenas para argumentar. Jamais antes disto.
69. Do contrário é admitir que a mora do Estado seja utilizada contra o direito do contribuinte, que o próprio Estado reconhecendo existente, legalmente autorizou sua fruição sob condição de ulterior revisão.
70. E nem se confunda esse direito com o lançamento por homologação, ou apreciá-lo com os instrumentais jurídicos próprios do instituto da homologação (CTN, art. 150, § 4º) já que aqui o direito à compensação não versa, obviamente, questão atinente à obrigação tributária, senão direito do contribuinte contra o Estado.
71. Na homologação, de fato, quando o Estado, discordando no quinquênio do recolhimento realizado pelo contribuinte deixa de homologá-lo, pode autuar exigindo principal e acréscimos retroativamente à data da ocorrência do fato gerador.
72. Já no caso aqui analisado, contrariamente, quando o Estado ante a provocação do contribuinte se omite no prazo de 45 dias, acrescidos de mais 60 dias, enseja o nascimento em favor deste de um direito (direito de crédito). Isto está na lei (RICMS/00, art. 63, V).
73. E esse direito não mais depende de qualquer manifestação do Estado posto que a oportunidade para fazê-lo já foi ultrapassada, colhida pelo fator tempo.
74. Mas apenas para admitir, suponha-se que o Estado dispusesse do prazo que lhe aprovesse dentro dos 5 anos e, dentro deste, viesse a se manifestar pela negativa, como ocorreu. Neste caso, como é que pode um direito que o próprio Estado, reconhecendo-o legítimo, outorgou ao contribuinte, ser contra este utilizado retroativamente?
75. Obviamente o bom-senso, que constitui a base do direito, autoriza repelir enfaticamente interpretação diversa desta aqui posta, sob pena de autorizar jogar no lixo a legalidade, impessoalidade, moralidade, razoabilidade, finalidade, interesse público — a preservação do Estado de Direito é o maior deles, que a Administração Pública, por grosseira conveniência, insiste em desconhecer — eficiência e motivação (LC 939/03, art. 8º).

76. Portanto, para mais que evidenciada a impossibilidade jurídica da pretensão punitiva retroagir seus efeitos a 31.10.02. Supondo-a admissível e não poderia retrotrair seus efeitos para alcançar período pretérito a 15 dias contados de 10.05.04 — data da comunicação negativa —, isto é, 25.05.04.

77. Ante tão fartos argumentos, as seguintes e fulminantes questões foram apresentadas ao TIT em razões recursais contra a manutenção do Auto de Infração lavrado em razão da compensação realizada por "B":

- a) O principal do ICMS recolhido no âmbito da legislação de anistia — que se limitou à multa e juros —, o qual foi declarado pela Corte Administrativa indevido (Processo Administrativo iniciado pelo AIIM ... e julgado pelo TIT nos Autos do Processo ...) é ou não indevido? Impossível decidir a matéria sem previamente apreciar essa questão fundante;
- b) Se esse TIT reconhecer devido o principal, teria que prosseguir no julgamento recorrendo de sua própria decisão já que até onde teve curso o processo, concluiu-o indevido. Mas supondo pudesse declará-lo devido, questão óbvia que se coloca é: pode o Estado tributar a renda exteriorizada na figura da distribuição disfarçada de lucros (RIR/99 aprovado pelo Decreto 3000, art. 464, VI) já que a comprovação quanto a se tratar de mútuo contraído pela empresa e repassado aos sócios restou para mais que suficiente, tendo fundamentado tal constatação a conclusão do TIT em favor do contribuinte ("A") a justificar o afastamento da exigência exteriorizada naquele Auto de Infração? — já se reconhecê-lo indevido, o direito de "B" é incontroverso, pondo fim à presente lide;
- c) Outra questão não menos relevante: o Estado pode, afastando princípio geral de direito privado (o CTN, arts. 109 e 110 diz que não pode) estimular o enriquecimento sem causa derogando, com isso, preceito constitucional garantidor da propriedade privada (CF, 5º e 170) ao obstar o ressarcimento que ele mesmo autorizara na forma de compensação?
- d) Finalmente, pode o Estado afastar o direito do contribuinte à repetição (compensação) ao fundamento de que ao assinar sua adesão à anistia confessara seu direito sendo que o direito privado dispõe apenas admissível confissão de fatos (Código Civil, art. 212)?

78. Outros aspectos relevantes apresentados por "B" em seu Recurso ao TIT:

- a) A decisão (recorrida) afirmou que "B" ingressou com pedido de compensação de

valor recolhido a título de pagamento de auto de infração, pagamento este que se dera com o benefício do Decreto 44970/00 — que disciplina a dispensa de juros e multa de débitos fiscais relacionados ao ICMS. E o que motivara tal pedido de compensação foi a decisão do TIT que reconheceu a improcedência dos itens 1 e 2 (AIIM ..., processo ...) *“que já estavam pagos com o benefício do decreto acima citado.”*;

- b) Contra-argumentou “B” que o principal não foi pago com o benefício da legislação de anistia. Apenas multa e juros o foram. Portanto, o principal foi integralmente pago. Assim sendo, aplicável a atávica regra geral de direito privado segundo a qual o que é pago indevidamente deve ser ressarcido sob pena de locupletamento ilícito;
- c) Diz a decisão recorrida, ainda, que a decisão do Delegado Regional Tributário Substituto de Campinas desautorizando a compensação pleiteada por “B” fundamentou-se na confissão do débito referente aos referidos itens 1 e 2 do AIIM (...) bem como na desistência de posterior questionamento por parte do contribuinte. Em virtude do pagamento dos itens mencionados tornou-se nula a decisão posterior prolatada pelo TIT em favor de “A”!!!
- d) Redarguiu “B” que direito não se confessa. Apenas fatos são confessáveis! Se o Tribunal Administrativo reconhecendo o direito do contribuinte afastou a exigência fiscal, é claro que tal direito foi restabelecido com a decisão e, daí, inconfessável que é, pode ser reclamado dentro do prazo legal. E o foi!
- e) O reconhecimento pelo TIT do direito que jamais havia perecido torna nula qualquer desistência de posterior questionamento justamente porquanto dentro do período prescricional (5 anos) tal direito não perece;
- f) Inválida a conclusão, recorrida, no sentido de que em virtude do pagamento dos itens 1 e 2, do Auto de Infração lavrado contra “A”, tornou-se nula a decisão posterior do TIT dado que o que estava em julgamento era direito;
- g) Não sendo o direito juridicamente confessável exatamente por decorrência do reconhecimento da injuridicidade da exigência que nele se fundava é que nasceu — ou melhor, foi reconhecido com aquela decisão administrativa — o direito de “B” que incorporou “A” e portanto lhe sucedeu em todos os seus direitos e obrigações, a repetir o pagamento indevido, na forma autorizada pelo Estado, *i. e.*, compensação autorizada pelo RICMS/00, art. 63, V;
- h) A tese invocada pelo Estado de que o pedido de “B” não apreciado no prazo de 45 dias autorizou-a ao aproveitamento do crédito objeto do pedido com fundamento no art. 63, V do RICMS/00 e que com esta conduta observara apenas a parte da legislação a si favorável, ignorando o disposto no § 1º do mesmo artigo — o qual dispõe que superveniente decisão contrária obrigará o contribuinte a efetuar o

recolhimento da importância creditada, até 15 dias contados da notificação, com atualização monetária e acréscimos legais, inclusive multa – não se sustenta pois a mesma afirmativa pode ser contraposta à pretensão fazendária exatamente porque, mesmo sabendo que o prazo para imputação dos acréscimos conta do momento em que o tributo deveria ter sido recolhido e não o fora, desconsiderando o comando legal, imputou acréscimos a contar do seu registro no livro Registro de Entradas (LRE) e pelo total creditado, não apenas pelo montante efetivamente compensado;

- i) Tal forma de proceder caracteriza ilegalidade sem limites ainda mais por desconsiderar, igualmente, que os acréscimos legais são imputáveis somente em relação aos meses em que o contribuinte tenha apurado saldo devedor, o que pode ser apurado a partir de demonstrativo fornecido nos autos por “B”;
- j) A legislação impôs limite para o Estado responder ao contribuinte: 45 dias (RICMS/00, art. 63, V);
- k) A própria lógica em que repousa o Direito permite concluir, logicamente, que a compensação não pode transformar-se num risco tal que afaste do contribuinte a fruição desse direito;
- l) Ninguém o utilizaria sabendo que o Estado, desrespeitando suas próprias regras, dando com uma mão (ART. 63, *CAPUT* E INCISO V: O CONTRIBUINTE PODE CREDITAR-SE, INDEPENDENTEMENTE DE AUTORIZAÇÃO, DO VALOR DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO QUANDO A RESTITUIÇÃO TIVER SIDO REQUERIDA ADMINISTRATIVAMENTE E, POR MOTIVO A QUE O INTERESSADO NÃO TIVER DADO CAUSA, A DECISÃO NÃO TIVER SIDO PROFERIDA NO PRAZO DE 45 DIAS CONTADOS DO RESPECTIVO PEDIDO), retiraria com a outra (ART. 63, § 1º: A SUPERVENIENTE DECISÃO CONTRÁRIA OBRIGARÁ O CONTRIBUINTE AO RECOLHIMENTO DA IMPORTÂNCIA CREDITADA, ATÉ 15 DIAS CONTADOS DA NOTIFICAÇÃO);
- m) O Direito, por sua natureza estabilizadora e pacificadora de tensões sociais reclama, por isso mesmo, a segurança jurídica, jamais a insegurança;
- n) Se a norma garante ao contribuinte direito à compensação condicionada suspensivamente ao fator tempo (45 dias após sua solicitação ao Estado), findo os quais poderá efetivá-lo, é óbvio que cumprida a condição — transcurso dos 45 dias — nenhuma outra condição pode subsistir pois, do contrário, porque então fixar o prazo final para a implementação desse direito?;
- o) Como em direito normas antinômicas não podem coexistir, o primado da segurança jurídica afasta a segunda condição, antinômica, exteriorizada no § 1º do art. 63 sobre-referido;
- p) Não pode prosperar contra o direito do contribuinte a balbúrdia e desorganização do Estado. Se a Fazenda não recorreu da decisão a si contrária como lhe facultava o art. 40 da Lei 10081/68 — aliás, revogado frise-se —, tendo sido prolatada somente porque o Tribunal Administrativo não tomara conhecimento do pagamento

- dos referidos itens de acusação, que o tivesse feito mesmo depois de tomar conhecimento da compensação postulada por "B" pois não há prescrição intercorrente na instância administrativa;
- q) Com efeito, não apenas a leniência e desorganização da administração pública pode ser oposta contra direito do contribuinte como, ainda, as condições legais para o benefício da anistia — renúncia a qualquer questionamento — não pode prosperar se o próprio Estado concluiu indevido o pagamento;
- r) O pagamento de valores indevidos faz nascer para aquele que o realizou direito de repetição que só encontra obstáculos determinados pelo fator tempo (prescrição). Não existe qualquer outra alegação ou fundamento juridicamente válido apto a afastar esse direito;
- s) Se quem reconheceu a injuridicidade do pagamento foi o próprio TIT — único a quem compete dizer o direito na instância administrativa — por óbvio tal não pode ser questionado pela própria administração. Ainda que o Tribunal tenha prolatado tal decisão como fruto da desorganização do próprio Estado;
- t) Sem validade jurídica alguma afirmar que, soubesse o Estado que o contribuinte iria se valer do direito de compensação e teria prosseguido no recurso administrativo e de cujo direito somente não se valera porque, em seu entender, tudo se resolvera com a confissão de direito do contribuinte!!!

VII – CONCLUSÃO

79. O tema aqui descrito encontra-se ainda sob julgamento do TIT, em instância recursal, tendo sido objeto de recente defesa (sustentação oral) perante aquele órgão. Pelo teor do relatório, acreditamos que a decisão deverá ser favorável ao contribuinte (Empresa "B") já por ser inadmissível a vedação de compensação de exigência indevida. Indevida porque, conforme exposto: a) a anistia liberou "B" apenas de multa + juros; b) assim, recolheu principal + correção; c) tendo sido reconhecido indevido pelo TIT, principal + correção, que não tinham sido anistiados, tornaram-se recuperáveis; d) a recuperação se deu por compensação; e) o Estado dispunha de 45 dias para negar o pedido de compensação; f) o Estado apenas se manifestou contrariamente, 611 dias após formulado o pleito, exigindo o estorno do crédito ("B" foi autuada por registrar crédito proveniente de sua incorporada "A"); g) o direito do contribuinte tornou-se pleno e indiscutível. A teor do relatório produzido antes da sustentação oral, é para esta direção que aponta a decisão do TIT.

80. Aspecto que por sua absoluta relevância reclama toda a atenção, por isso é aqui derradeiramente reiterado, é: anistia compreende unicamente multa e juros. Apenas esses foram objeto da anistia. Principal mais correção jamais foram anistiados. Como foram recolhidos indevidamente, há direito à restituição/compensação, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. E assim foi. Daí o direito de "B". Todos os demais detalhes anteriormente relatados são relevantíssimos, mas este traduz o ponto nodal em torno do qual gravita todo o direito.
81. A presente matéria vem demonstrar que o contribuinte não pode se submeter passivamente às exigências fiscais ou de quaisquer outras naturezas, sem atentar para os aspectos subjacentes que garantem sustentação jurídica a tais exigências. A lógica comum determinaria que o fisco tem razão porquanto seus argumentos aparentam convincentes. Mas não o tem porquanto juridicamente não o são. E tudo o quanto aqui exposto prova-o mediante emprego da ferramenta jurídica: institutos e princípios de direito os quais, se inadequadamente manejados, levam a lugar nenhum, senão à subserviente derrota!

"Adonilson Franco – sócio titular de Franco Advogados Associados (www.francoadvogados.com.br), advogado de empresas em São Paulo, Pós-Graduado em Direito Tributário, Assistente no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), autor de matérias publicadas na Revista Tributária e de Finanças Públicas (RT), Revista Dialética de Direito Tributário, Revista de Estudos Tributários, além de em sites especializados"